רשומות

הצעות חוק

כ"ט בכסלו התשמ"ד 1654 5 בדצמבר 1983

מתפרסמת בזה הצעת חוק מטעם הממשלה:

חוק מס שבח מקרקעין (תיקון מס' 13), התשמ"ד—1983

תיקון סעיף 1

1. בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג—1963 [1] (להלן — החוק העיקרי) —

(1) בהגדרת "זכות במקרקעין", אחרי "שביושר" יבוא "לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור";

(2) בסופו יבוא:

" "מס שבח" או "מס" — כמשמעותו בסעיף 6;

"הפקודה" — פקודת מס הכנסה [2]."

הוספת סעיף 16א

2. אחרי סעיף 16 לחוק העיקרי יבוא:

"הטלת מס שבח ומס רכישה באזור

16א. (א) בסעיף זה —

"אזרח ישראלי" — כל אחד מאלה:

(1) מי שרשום במרשם האוכלוסין בישראל, או חייב להירשם בו, לרבות מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות, התש"י—1950 [3], ומתגורר באזור ואילו היה מתגורר בישראל היה נחשב תושב ישראל;

(2) חבר־בני־אדם שהוא תושב ישראל;

"חבר־בני־אדם" ו"תושב ישראל" — כהגדרתם בסעיף 1 לפקודה;

"אזור" — כל אחד מאלה: יהודה והשומרון וחבל עזה;

"מקרקעין" — קרקע לרבות בתים, בנינים וכל המחובר לקרקע חיבור של קבע.

דברי הסבר

סעיפים 1, 2 ו־16 כיום לא חל חוק מס שבח מקרקעין על רכישות ומכירות של זכויות במקרקעין המצויים באזור יהודה והשומרון או באזור עזה, או על פעולות באיגודי מקרקעין המתייחסות למקרקעין באזור. כתוצאה מכך, מתחייבות העסקאות האמורות במס רווחי הון לפי פקודת מס הכנסה (סעיפים 89 (א), 1 — הגדרת הכנסה ו־3א), על כל המשתמע מכך, כולל העובדה שכל הפטורים הספציפיים שמעניק חוק מס שבח מקרקעין, כמו הפטור לדירת מגורים, אינם חלים על העסקאות האמורות; אולם כתוצאה מהעובדה שחל מס ריווחי הון ולא מס שבח, אין חיוב במס רכישה.

מוצע לקבוע שמכירת זכות במקרקעין ביהודה, שומרון וחבל עזה וכן עשיית פעולה באיגוד, באיגוד מקרקעין שהוא תושב האזור או שיש לו מקרקעין באזור, בידי אזרחי ישראל או תושבי ישראל, יראוה כאילו היא מכירת זכות במקרקעין בישראל או פעולה באיגוד המתייחסת למקרקעין הנמצאים בישראל. ההוראה המוצעת מקבילה להוראת סעיף 3א לפקודת מס הכנסה.

כתוצאה מהוראה זאת שוב אין צורך בסעיף 49ט לחוק העיקרי הקובע שלענין פטור לדירת מגורים יביאו בחשבון גם דירות המצויות באיזור, ומוצע לבטלו.

1 ס"ח התשכ"ג, עמ' 156.
2 דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120.
3 ס"ח התש"י, עמ' 159.

(ב) אזרח ישראלי המוכר או רוכש זכות במקרקעין המצויים באזור, יראוהו לענין חוק זה, כמוכר או רוכש זכות במקרקעין המצויים בישראל.

(ג) חבר־בני־אדם שאינו תושב ישראל ושאזרח ישראלי חבר בו, המוכר או רוכש זכות במקרקעין המצויים באזור, יראו לענין חוק זה את האזרח הישראלי כמוכר או כרוכש חלק יחסי מהזכות במקרקעין, ותחול הוראה זו: לענין חישוב השבח והמס, יום הרכישה הוא היום שבו רכש האזרח הישראלי את זכויותיו בחבר־בני־אדם או היום שבו רכש חבר־בני־אדם את הזכות במקרקעין, לפי המאוחר;

(ד) על אף האמור בסעיף קטן (ב), לא יראו מכירתה של דירה בידי חבר־בני־אדם כמכירת דירת מגורים לענין פטור על פי פרק חמישי 1.

(ה) חבר־בני־אדם שיש לו מקרקעין באזור ואשר היה נחשב איגוד מקרקעין אילו היה איגוד והמקרקעין היו בישראל, יראו את חבר־בני־אדם כאיגוד מקרקעין, את האזרח הישראלי שעשה פעולה בחבר — כעושה פעולה באיגוד, ואת האזרח הישראלי הרוכש זכות בחבר — כרוכש זכות באיגוד מקרקעין.

(ו) אזרח ישראלי החייב במס שבח או במס רכישה לפי סעיף זה, יופחת מסכום המס כל סכום מס או אגרה ששילם לשלטונות האזור בשל אותה מכירה או פעולה באיגוד, או חלק יחסי מהסכום ששילם כאמור חבר־בני־האדם שהוא חבר בו — כשחבותו של האזרח היא על פי סעיף קטן (ב).

(ז) לענין סעיף זה, "חלק יחסי" — חלקו של האזרח הישראלי בזכויות לרווחי חבר־בני־האדם ואם אין לו זכות לרווחים — חלקו בנכסי החבר בעת פירוק."

3. סעיף 12 לחוק העיקרי — בטל. ביטול סעיף 12

דברי הסבר

חקיקת ההוראה המוצעת תחיל על העסקאות שעושים אזרחי ישראל או תושביה, במקרקעין שבאזור, את חובת תשלומם של מס שבח ומס רכישה, על פי החוק העיקרי.

סעיף 3 סעיף 12 לחוק העיקרי קובע שבפעולה באיגוד מקרקעין שניתן לראות בה מבחינת תכנה מכירת זכות במקרקעין החייבת במס, יוטל המס, לפי בקשת עושה הפעולה, כאילו היתה זו מכירת זכות במקרקעין.

כוונתם של מנסחי החוק בהוראה שבסעיף 12 היתה שבמקרים שבהם יש זהות בין הפעולה באיגוד לבין מכירת זכות במקרקעין מסויימים, יראו את הפעולה באיגוד כאילו היא מכירת זכות במקרקעין בידי עושה הפעולה באיגוד ויחשבו את המס בהתאם. הדוגמא שעמדה לנגד עיני המנסחים היתה זו של בנין הרשום על שמה של חברה כאשר כל מניה בחברה מייצגת זכויות לדירה מסויימת. במקרה כזה כאשר מוכרים את המניה, כאילו מכרו את הדירה ומן הדין לחשב את המס בהתאם. בלא ההוראה האמורה צריך, על פי סעיף 14 לחוק העיקרי, לחשב את המס שהיה מתחייב ממכירת כל הדירות בבנין ביום שנעשתה הפעולה באיגוד ולהביא בחשבון לגבי כל דירה את הנתונים שלה, כגון מתי קנו אותה ומה היו ההוצאות עליה ואחר כך לייחס לעושה הפעולה חלק יחסי מהמס הכולל, כיחס שבין כל הדירות שבבנין לדירה הספציפית שאליה מתייחסת המניה. מובן שההוצאה היוצאת

תיקון סעיף 16 — 4. בסעיף 16 (ה) לחוק העיקרי, במקום "לפי סעיף 8" יבוא "לפי סעיף 7".

ביטול סעיף 18 — 5. סעיף 18 לחוק העיקרי — בטל.

תיקון סעיף 21 — 6. בסעיף 21 (ב) לחוק העיקרי, הסימון (1) ופסקה (2) — יימחקו.

ביטול סעיף 23 — 7. סעיף 23 לחוק העיקרי — בטל.

דברי הסבר

מחישוב זה איננה השבח הנכון (ואף לא דומה לו) של הדירה הספציפית הנמכרת. על כן נקבעה ההוראה החליפית שבסעיף 12 האמור.

אולם, בית המשפט העליון בפסק דינו בע. א. 38/73, מנהל מס שבח מקרקעין נגד מרגוליס, פירש את הסעיף כך שיש אמנם לראות את הפעולה באיגוד כאילו היא מכירה, אך מכירה בידי איגוד המקרקעין ולא בידי בעל המניה. כתוצאה מכך יש להביא בחשבון כיום הרכישה את היום שבו רכש האיגוד את הזכות במקרקעין שאליה מתייחסת הפעולה באיגוד ולא את היום שבו רכש בעל המניה את המניה.

השופט ויתקון, שנתן את פסק הדין, אמנם התלבט וחשב שהכוונה של הסעיף היא אולי לראות את היום שבו נרכשה המניה כיום שבו נרכשו המקרקעין, אך בסופו של דבר החליט שאי אפשר, על פי הנוסח הקיים, לפרש כך את הסעיף. על פי פסק הדין האמור יוצא שניתן לייחס לעושה הפעולה באיגוד (שהוא האדם שבאמצעות רכישת המניה ומכירתה — רכש ומכר מקרקעין מסויימים) שבח לגבי תקופה שקדמה בשנים רבות לרכישת מנייתו בחברה ולפעמים גם קדמה בשנים רבות לרכישת הזכות במקרקעין בידי החברה (כאשר האיגוד רכש את הזכות ללא תמורה).

לפיכך מוצע לבטל את הסעיף וכתוצאה מכך תחול ההוראה הכללית שלפיה יחוייב בעל המניות בשבח שנצבר, על המקרקעין של האיגוד, בתקופת היותו בעל מניות באיגוד.

סעיף 4 — בסעיף 16 (ה) לחוק ישנה הפניה לפעולות באיגוד שמוטל עליהן מס לפי סעיף 8. ההפניה לסעיף 8 היא טעות דפוס שכן הסעיף הדן במס על פעולות באיגוד הוא סעיף 7; מוצע לתקן את הטעות.

סעיפים 5, 7 ו־11(2) לפי סעיף 18 לחוק העיקרי, במכירת דירת מגורים כאשר אין עמה מסירת חזקה משום שהיא תפוסה בידי דיירים, ייקבע השווי שלה בלא להתחשב בעובדה שהיא תפוסה, פרט למקרה שבו הדיירים הנשארים בדירה הם מוכרי הדירה או קרוביהם, שהמשיכו לגור בה לפחות שנה אחת לאחר המכירה.

מטרתו של הסעיף היתה למנוע פיצול הזכויות בעת מכירת דירת מגורים כך שתחילה תימכר זכות הבעלות ללא זכות החזקה ולאחר מכן תימכר זכות החזקה תמורת דמי מפתח, וכל זאת במגמה לזכות בפטור ממס שבח (בשל תמורה נמוכה שהיא מתחת לסף המס) או להפחית את סכום המס. עם זאת, לא היתה כוונה לחייב במס בשל שוויה של זכות החזקה אם הזכות הזאת באמת לא נמכרה. כמבחן לאמיתותה של מכירת זכות הבעלות ללא זכות החזקה, נקבע שהמוכר או קרובו המשיכו לגור בדירה, לאחר מכירת זכות הבעלות, במשך תקופה שאיננה פחותה משנה אחת; אולם בנוסח הסעיף לא נקבע שהמגורים צריכים להיות על פי זכות של דייר מוגן. כתוצאה משתי אלה נעשים נסיונות לדרוש את חישוב השבח לפי שוויה של זכות הבעלות בלבד גם כאשר המוכר נשאר לגור בדירה במשך תקופה לא ארוכה ובדמי שכירות כלכליים, וברור שלא לכך היתה הכוונה. הנוסח הקיים נותן מקום לוויכוחים ולנסיונות חוזרים ונשנים להפחתה בלתי מוצדקת של השבח והמס.

משום כך מוצע לבטל את הסעיף האמור וגם את סעיף 23 הקובע ששווי הרכישה של דירת מגורים הוא שוויה כשהיא פנויה.

מחיקת הסעיפים לא תפגע בכוונה המקורית, שכן אם המוכר אכן מכר רק את זכות הבעלות ונשאר לגור בדירה כדייר מוגן הוא יכול להוכיח זאת מיד על ידי מסמכים (ואין צורך שיחכה שנה שלמה), ואז לפי סעיף 17 (א) לחוק העיקרי שווי המכירה הוא השווי ביום המכירה של הזכות שנמכרה בפועל, כלומר שוויה של הדירה כשהיא תפוסה; ואילו אם נשאר לגור בשכירות כלכלית וניתן לפנותו מהדירה ללא קושי, יהיה השווי — שוויה של הדירה כשהיא פנויה.

סעיף 39 לחוק קובע מהם הניכויים המותרים לשם קביעת סכום השבח, ופסקה (2) שבו מאפשרת ניכוי דמי מפתח במכירת מקרקעין פנויים. הפסקה ממעטת דירת מגורים. לאור השינויים המוצעים לעיל יש לאפשר ניכוי דמי מפתח ששילם המוכר גם בדירת מגורים.

סעיף 6 — סעיף 21 (ב) (2) קובע שברכישת זכות במקרקעין במקרים בהם לא נקבע שווי לענין מס שבח למי שמכר את הזכות לרוכש, אך שולמה אגרת העברת מקרקעין, יהיה שווי הרכישה — השווי שנקבע לענין תשלום האגרה האמורה.

8. בסעיף 26 לחוק העיקרי — תיקון סעיף 26

(1) ברישה, אחרי "שווי הרכישה של זכות במקרקעין" יבוא "או זכות באיגוד מקרקעין";

(2) במקום הסיפה המתחילה במלים "ואם נקבע שוויה" יבוא "ואולם —

(1) אם נקבע שוויה בשומה לפי מיטב השפיטה לצורך מס עזבון — השווי שנקבע כאמור;

(2) אם לא נעשתה שומה לפי מיטב השפיטה לצורך מס עזבון והמנהל סבור שהשווי שהוצהר עליו גבוה מהשווי שלפי פרק זה — השווי לפי פרק זה, ביום פטירת המוריש;

(3) אם נפטר המוריש אחרי כ"ה באדר ב' התשמ"א (31 במרס 1981) יהיה שוויה השווי שהיה נקבע לפי פרק זה אילו נמכרה בידי המוריש."

9. בסעיף 29 לחוק העיקרי, אחרי "66" יבוא "67". תיקון סעיף 29

דברי הסבר

מטרתה של ההוראה היתה להקל על מבצעי החוק ולאפשר להם להסתמך על שומה שנעשתה באותה עסקה. אולם מאחר ועד לשנת 1974 היה השווי לענין אגרת העברת מקרקעין — השווי ביום הרישום של הזכות בפנקסי המקרקעין, ומאחר ובדרך כלל נעשה רישום זה שנים רבות לאחר הרכישה בפועל, כששווי המקרקעין היה הרבה יותר גבוה מזה שהיה בעת הרכישה, יוצא שהשבח במקרים אלה נמוך בהרבה מהשבח הריאלי שהיה באותה מכירה. לפי תיקון מס' 5 של החוק מתשל"ה—1974, נקבע ששווי הרכישה יהיה תמיד לפי שווי השוק בעת הרכישה. על כן לגבי רכישות שנעשו החל מאותה שנה אין הבעיה קיימת. מחיקתה של ההוראה תגרום לכך שגם ברכישות שנעשו לפני שנת המס 1974 ישולם מס השבח לפי השבח האמיתי, כלומר לפי ההפרש שבין שווי השוק של המקרקעין ביום שנרכשו לבין שווים ביום שנמכרו.

סעיף 8 סעיף 26 לחוק העיקרי קובע כי שוויה של רכישה בתורשה הוא שווי השוק של הנכס ביום פטירת המוריש, ואולם אם נקבע השווי לענין מס עזבון — יהיה שווי זה שווי הרכישה.

על סמך הנסיון שהצטבר תוך כדי הפעלת חוק מס עזבון, התברר שישנם מקרים רבים מאד בהם כאשר יש לעזבון סכומי פטור בלתי מנוצלים מצהירים היורשים על מקרקעין שירשו, בערך גבוה יותר משווי השוק שלהם, וזאת כדי להעלות את שווי הרכישה ולהקטין בכך את השבח שיהיה חייב במס בעת שימכרו את המקרקעין. הצהרות אלה לא שינו את התבות שלהם (הפטור) במס עזבון ובדרך כלל כאשר היה מדובר בפטור לא נעשתה שומה סופית, אלא, או שלא היתה כל התייחסות להצהרה או שהתצהרה אושרה והפכה בסופו של דבר לשומה הקובעת.

המקרים האמורים גורמים להפסד משמעותי ביותר במס שבח ועל כן מוצע שבמקרים בהם לא עשה מנהל מס עזבון שומה, אלא רק אישר את ההצהרה או שלא הגיב עליה, יהיה מנהל מס שבח רשאי לשום את שווי השוק של המקרקעין ליום פטירת המוריש.

סעיף 9 סעיף 29 לחוק העיקרי קובע את שווי הרכישה במקרים שהרכישה היתה ללא תמורה. העקרון שנקבע בסעיף הוא ששווי הרכישה במקרים כאלה יהיה שווי השוק בעת הרכישה, אולם אם גם המוכר קיבל את הנכס ללא תמורה, חוזרים לשווי השוק בעת שהמוכר קיבל את הנכס. מרשימת הסעיפים שעליהם חלה ההוראה נשמט סעיף 67 לחוק, הקובע שחלוקת מקרקעין בין בעליה המשותפים — פטורה ממס.

העקרון שעליו מבוסס סעיף 29 הוא, שאם לא שולם מס במכירה כלשהי בשל נסיבות מיוחדות הקבועות בחוק, צריכה להיות המשכיות, כך שיראו את התקופה שהחזיק בנכס מי שמוכר אותו בפטור, כחלק מהתקופה שיחזיק בנכס מי שרוכש אותו בפטור, והשבח שנצבר עד למכירה הפטורה ממס צריך להצטרף לשבח שיחול על הרוכש בפטור שעה שהוא ימכור את הנכס (אם לא יתקיימו לגביו שעה שהוא ימכור את הנכס הנסיבות המיוחדות המזכות בפטור). עקרון ההמשכיות האמור מתאים גם למקרה של חלוקת מקרקעין בין בעלים משותפים, ורק בטעות לא נכלל הסעיף בהוראה האמורה. אין גם כל הוראה אחרת בדבר יום הרכישה והשווי במקרה כזה; מוצע להשלים את החסר.

תיקון סעיף 32

10. האמור בסעיף 32 לחוק העיקרי יסומן (א) ובו אחרי "שהופקעה" יבוא "כאמור בסעיף 64", ואחריו יבוא:

"(ב) בחליפין שלפי סעיף 65 יש לגביהם פטור חלקי —

(1) שווי הרכישה של החלק החייב במס יהיה חלק יחסי משווי הרכישה של הזכות במקרקעין שנתן בחליפין, כיחס התמורה בכסף או בשווה־כסף שקיבל, לתמורה כולה;

(2) שווי הרכישה של הזכות במקרקעין שקיבל בחליפין יהיה חלק יחסי משווי הרכישה של המקרקעין שנתן, כיחס החלק משווי המכירה שהיה פטור לפי סעיף 65 לשווי המכירה כולה."

תיקון סעיף 39

11. בסעיף 39 לחוק העיקרי —

(1) במקום הרישה יבוא:

"אלה ההוצאות המותרות בניכוי לשם קביעת סכום השבח, אלא אם כן הן מותרות בניכוי לפי הפקודה:"

(2) בפסקה (2), המלים "למעט דירת מגורים" — יימחקו;

(3) בפסקה (8), הסיפה המתחלה במלים "חוץ אם הם הותרו" — תימחק.

ביטול סעיף 41

12. סעיף 41 לחוק העיקרי — בטל.

תיקון סעיף 48

13. בסעיף 48 (א) לחוק העיקרי, במקום "העודף האינפלציוני" יבוא "הסכום האינפלציוני".

תיקון סעיף 48א

14. בסעיף 48א (ג) לחוק העיקרי, במקום "העודף האינפלציוני" יבוא "הסכום האינפלציוני".

דברי הסבר

סעיף 10 סעיף 32 לחוק העיקרי קובע את שווי הרכישה של זכות במקרקעין שהיא פיצוי בהפקעה או בחליפין.

גם סעיף 32, כמו סעיף 29 שנדון לעיל, קובע את עקרון ההמשכיות וצירוף השבח שנצבר לגבי הנכס שניתן כתמורה בעד הנכס החדש, לשבח שנצבר על הנכס החדש. לגבי חליפין אוזכרו בסעיף הסעיפים המתייחסים לחליפין הפטורים ממס, ואילו לגבי הפקעה לא אוזכר הסעיף הדן בהפקעה פטורה; כתוצאה מכך ולאור העובדה שישנה גם הפקעה החייבת במס, נכללות גם ההפקעות החייבות במס בהוראה, ואין לכך הצדקה עניינית.

משום כך מוצע להוסיף להוראה גם את סעיף 64 הקובע שהפקעה של זכות במקרקעין שתמורתה ניתנה כפיצוי רק זכות במקרקעין — תהיה פטורה ממס.

לענין ההתייחסות לחליפין שלפי סעיף 65 יש לגביהם פטור חלקי — ראה דברי הסבר לסעיפים 15 ו־19.

סעיף 11 סעיף 39 לחוק העיקרי קובע את הסכומים שיותרו בניכוי מהשבח. פסקה (8) מתייחסת למסים לרשויות המקומיות והיא מתנה את האפשרות לנכות את המסים הללו בכך שהם לא הובאו בחשבון כניכוי לענין פקודת מס הכנסה.

מוצע לקבוע את התנאי הזה כתנאי כללי לכל סכומי הניכוי שבסעיף 39. זאת משום שסעיף 48ב לחוק העיקרי, שהוסף בתיקון מס' 6 לחוק מהתשל"ה—1975, קובע שהשבח כפי שנקבע על פי החוק, מהווה חלק מההכנסה החייבת במס הכנסה, ויש למנוע מצב בו יקבל הנישום ניכוי כפול בשל סכום הוצאה אחד.

סעיף 12 סעיף 41 לחוק העיקרי קובע שבמכירת זכות במקרקעין שהריוות ממנה נתון לשומה לפי פקודת מס הכנסה ושאינה פטורה ממס לפי סעיף 50 (ג), ינוכה מהשבח סכום מסויים.

סעיף 50 (ג) לחוק העיקרי, שאליו מפנה כאמור סעיף 41, בוטל בתיקון מס' 8 לחוק בשנת התש"ם—1980. בכך בוטל למעשה מכללא גם סעיף 41, ועל כן מוצע למחקו מהחוק.

סעיפים 13 ו־14 בתיקון האחרון לחוק העיקרי הוחלף המונח "עודף אינפלציוני" במונח "סכום אינפלציוני". בטעות לא תוקן הדבר גם בסעיפים 48 ו־48א; מוצע לתקן טעות זו.

15. בסעיף 48ג(א) לחוק העיקרי, אחרי "שהיא הפקעה" יבוא "או מכירה שיש עליה פטור חלקי לפי סעיף 65 — לגבי החלק החייב — ". תיקון סעיף 48ג

16. סעיף 49ט לחוק העיקרי — בטל. ביטול סעיף 49ט

17. בסעיפים 51 ו־52 לחוק העיקרי, בפסקה (3), המלים "ויפוי הכוח תקף לתקופה העולה על ששה חדשים" — יימחקו. תיקון סעיפים 51 ו־52

18. בסעיף 61 לחוק העיקרי, במקום סעיף קטן (ב) יבוא: תיקון סעיף 61

"(ב) מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי —

(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין אותו מוסד במשך תקופה של 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד, אך לא פחות משנה — תהא פטורה ממס;

(2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין אותו מוסד במשך תקופה קצרה מ־80% מהתקופה שהזכות במקרקעין בהם היתה בידי המוסד, או שלא שימשו אותו כלל —

דברי הסבר

סעיפים 15 ו־19 סעיף 65 לחוק אומר: "התלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן על פי כל דין — תהיה פטורה ממס". מוצע שכאשר בחליפין כאמור, הכוללים גם איחוד וחלוקה מחדש של מקרקעין, בנוסף לתמורה שהיא קרקע משולם גם סכום כסף או שווה כסף, יחול הפטור רק לגבי המקרקעין המוחלפים ולא לגבי התמורה הנוספת.

תיקון זה מחייב תיקון בסעיף 32 לחוק הדן בקביעת שווי הרכישה. התיקון המוצע בסעיף 48ג לחוק מעניק, בחליפין שבהם נתקבלה תמורה נוספת כאמור, זיכוי ממס כמו הזיכוי הניתן בהפקעת מקרקעין.

סעיף 17 סעיפים 51 ו־52 לחוק העיקרי קובעים שמועד תשלום המס בהסכם למכור זכות במקרקעין או לעשות פעולה באיגוד יהיה בהתקיים אחד משלושה תנאים. השלישי שבתנאים האמורים הוא ש"המתחייב נתן יפוי כוח בלתי חוזר לקונה או לאדם אחר לרשום זכות במקרקעין על שם הקונה או לפקודתו ויפוי הכוח תקף לתקופה העולה על ששה חדשים."

ההגבלה של חצי שנה נקבעה בזמנו במטרה שלא לחייב במס יפויי כוח הניתנים לפלוני כדי לפעול בשם בעל הקרקע כאשר הם עצמם אינם מהווים מכירה; כמו למשל כאשר אדם הנמצא בחו"ל רוצה למכור נכס והוא מעניק לפלוני יפוי כוח לעשות זאת בשבילו. אולם מסתבר שהמאפיין של משך תקופת יפוי הכוח איננו מאפיין נכון, ויש רבים המנצלים את ההוראה במטרה לדחות את מועד תשלום המס על ידי מתן יפוי כוח לתקופה קצרה במקצת מחצי שנה ובתום התקופה נותנים יפויי כוח נוספים לתקופות כאמור.

למעשה ניתן להשיג את המטרה האמורה של יפוי כוח לפעול בשם פלוני, בדרך של יפוי כוח כללי עם הגבלת התקופה ואין צורך במקרים כאלה ביפוי כוח בלתי חוזר.

מוצע לכן למחוק את התנאי הקובע שיפוי הכוח צריך להיות תקף לתקופה העולה על ששה חדשים. מחיקת התנאי כמוצע תמנע נסיונות לסכל את המטרה, מבלי שתפגע במטרה.

סעיף 18 סעיף 61 לחוק העיקרי קובע שמכירת זכות במקרקעין על ידי מוסד ציבורי, כשהמקרקעין שהזכות בהם נמכרת, שימשו במישרין את המוסד — תהא פטורה ממס; אם המוסד הציבורי החזיק במקרקעין במשך תקופה של פחות מארבע שנים ולא השתמש בנכס במישרין למטרותיו — עליו לשלם את מלוא המס ואילו אם החזיק בנכס במשך תקופה העולה על ארבע שנים הוא זכאי לפטור ממחצית המס, וזאת גם אם לא השתמש במקרקעין למטרותיו, כאמור.

מטרתן של הוראות אלה היא להעניק פטור לגבי הנכסים שהמוסד משתמש בהם במישרין למטרותיו, כמו בנין בית כנסת במוסד לדת, או אולמות ספורט במוסד לספורט. כמו כן ניתן פטור בשיעור של מחצית המס לנכסים שהמוסד רכש כהשקעה או קיבל כתרומה והחזיק בהם כהשקעה במשך תקופה ארוכה.

בניסוח ההוראות היתה כוונה ברורה למנוע אפשרות של ניצול הפטור הניתן למוסדות ציבור ולא לאפשר להם לעסוק בספקולציות במקרקעין, וגם לא לאפשר לאחרים לנצל את מוסדות הציבור כ"אנשי־קש" ולזכות באמצעותם בפטור. משום כך נקבע בסעיף

(א) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה עולה על ארבע שנים — יינתן פטור יחסי מהמס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד, לבין כל התקופה;

(ב) כשהזכות במקרקעין היתה בידי המוסד במשך תקופה העולה על ארבע שנים — יינתן פטור של מחצית מהמס, ואם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד יינתן, בנוסף לפטור האמור, גם פטור על חלק יחסי מהמחצית השניה של המס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה."

החלפת סעיף 65

19. במקום סעיף 65 לחוק העיקרי יבוא:

"פטור בהחלפות מסוימות

65. החלפת מקרקעין בשל צו רשות מוסמכת שניתן על פי כל דין, לרבות איחוד וחלוקה על פי פרק ג' סימן ז' לחוק התכנון והבניה, התשכ"ה—1965 [4], שיראום לענין זה כחליפין, כשלא שולם גם סכום הפרש בכסף או בשווה־כסף — תהיה פטורה ממס; שולם סכום הפרש כאמור — יחול הפטור על חלק יחסי משווי הזכות במקרקעין שנתן המוכר, שהוא כיחס שוויה של התמורה כולה בעד הזכות במקרקעין שנתן לשווי הזכות במקרקעין שקיבל בתמורה."

תיקון סעיף 73

20. בסעיף 73 לחוק העיקרי —

(1) בסעיפים קטנים (א) (2), (ב) (2) ו־(ג), במקום "45 ימים" יבוא "50 ימים";

דברי הסבר

קטן (ג) שאם מוסד ציבורי קיבל נכס במתנה ומכרו בתוך תקופה של חמש שנים, עליו לשלם גם את המס שגותן המתנה הופטר ממנו.

אולם מסתבר שיש בהוראות הקיימות ליקוי, שיש בו כדי להחטיא את המטרה האמורה והוא העובדה שלא נקבעה בחוק תקופה מזערית שבה חייב המוסד להשתמש במקרקעין למטרותיו, ואין גם שום קשר בין משך התקופה שבה שימש הנכס למטרות המוסד לבין שיעור הפטור.

משום כך מוצע להחליף את הסעיף ולקבוע את ההוראות שלהלן:

(1) מוסד ציבור שהשתמש במקרקעין במשך 80% לפחות מהתקופה שהיו בבעלותו, אך לא פחות משנה — יהא פטור ממלוא המס;

(2) כשהמוסד השתמש בנכס במישרין פחות מ־80% מתקופת הבעלות —

(א) אם המקרקעין היו בבעלותו במשך תקופה של עד ארבע שנים — יקבל פטור יחסי, כיחס התקופה שבה השתמש במקרקעין למטרותיו, לתקופת הבעלות כולה;

(ב) אם המקרקעין היו בבעלותו במשך תקופה העולה על ארבע שנים — יקבל פטור של מחצית המס בין אם השתמש במקרקעין למטרותיו ובין אם לאו; ואם השתמש בהם כאמור יקבל סכום פטור נוסף של חלק מהמחצית השניה של המס, שהוא כיחס התקופה שבה השתמש בנכס במישרין למטרותיו, למלוא תקופת הבעלות.

סעיף 20

א. סעיפים קטנים (א) (2), (ב) (2) ו־(ג) של סעיף 73 לחוק העיקרי קובעים, שמי שבוחר בהגשת שומה עצמית חייב למסרה למנהל תוך 45 ימים מהמכירה או מעשיית הפעולה באיגוד. לצורך חישוב השבה יש צורך להשתמש במדד של יום המכירה. אם יום המכירה הוא בתחילתו של חודש פלוני הוא יפורסם ב־15 לחודש שאחריו, כלומר יכול להיות שהוא יפורסם גם 44 ימים לאחר יום המכירה. למקרה כזה לא מספיקים 45 ימים ועל כן מוצע להאריך את התקופה ל־50 ימים.

ב. מוצע לקבוע ששומה תיחשב כשומה עצמית רק אם בנוסף לדרישות הקיימות היום בחוק, בדבר מילוי

4 ס"ח התשכ"ה, עמ' 307.

(2) בסעיף קטן (ב), אחרי "העושה פעולה באיגוד מקרקעין" יבוא "למעט פעולה הפטורה ממס על פי סעיף 57";

(3) אחרי סעיף קטן (ג) יבוא:

"(ג1) על אף האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ג), לא תיחשב הצהרה כשומה עצמית לענין חוק זה, אלא אם כן נמסרה במועד הקבוע למסירתה ושולם המס המגיע על פיה."

21. בסעיף 78 לחוק העיקרי — תיקון סעיף 78

(1) בסעיף קטן (א), במקום "30 ימים" יבוא "45 ימים";

(2) אחרי סעיף קטן (ד) יבוא:

"(ה) האמור בסעיפים קטנים (א) עד (ד) לגבי שומת המס יחול, בשינויים המתחייבים, גם על שומת מס רכישה כשנמסרה הצהרת הרוכש על פי סעיף 73 (ג)."

22. בסעיף 82 לחוק העיקרי — תיקון סעיף 82

(1) בכותרת השוליים, בסופה יבוא "או הרוכש";

(2) אחרי "או עושה הפעולה באיגוד" יבוא "או הצהרת הרוכש" ובמקום "הצהרה מהמוכר או מעושה הפעולה" יבוא "את מסירת ההצהרה".

דברי הסבר

הפרטים הדרושים כולל סכום המס ודרך חישובו, יתקיימו לגביה גם שני אלה: (1) היא נמסרה למנהל במועד החוקי; (2) המס על פי השומה האמורה שולם במועד לתשלום המס.

נישום הבוחר לעשות שומה עצמית זוכה להטבות שונות מכוח החוק: אם נעשתה לו שומה זמנית ותוך חצי שנה מעשייתה לא נעשתה שומה סופית (במקום שנה, במקרים אחרים), הופכת השומה הזמנית לסופית; כשהמוכר חוייב בתשלום סכום נוסף על פי שומה סופית שנעשתה לו, הוא זכאי לשלמה תוך 30 יום מיום קבלת השומה (במקום 14 ימים במקרים אחרים); הריבית החלה על סכומי חסר, מהחילה מהמועדים האמורים, ואם החסר אינו עולה על 10% — יש פטור מריבית.

מוצע להתנות את מתן ההטבות הללו בכך שהנישום ימלא את החובות הכרוכות בהגשת השומה העצמית, שהן מסירת השומה במועד החוקי בצירוף המס המגיע על פיה, שאם לא כן נמצא שהוא זוכה בהטבות ללא כל הצדקה.

סעיף 21 א. סעיף 78 לחוק העיקרי דן בעשיית שומה במקרה שהוגשה הצהרת המוכר על פי סעיף 73.

סעיף 73 לחוק העיקרי מחייב הן את המוכר והן את הרוכש להגיש הצהרות. אולם סעיף 78 מתייחס רק למקרה של שומת מס השבח ולא לשומת מס רכישה, בעוד שלגבי עשיית פעולה באיגוד, מוענקת, בסעיף 79, סמכות לשום הן את מס השבח והן את מס הרכישה.

מוצע להשלים את החסר ולהעניק למנהל סמכות לשום את מס הרכישה.

ב. הסעיף מחייב את המנהל לעשות שומה זמנית או סופית תוך 30 ימים מיום קבלת ההצרה; המועד של 30 ימים לעשיית שומה הוא קצר מדי ומבצעי החוק אינם יכולים לעמוד בו. משום כך מוצע להאריכן עד ל־45 ימים.

סעיף 22 סעיף 82 לחוק העיקרי דן בעשיית שומה כשלא נמסרו הצהרות המוכר או עושה הפעולה באיגוד.

מוצע להסמיך את המנהל לעשות גם שומת מס רכישה כשלא נמסרו הצהרות הרוכש או קונה הזכות באיגוד.

כאמור, בסעיף 79 לחוק העיקרי ישנה סמכות לשום מס הרכישה כאשר הוגשו הצהרותיהם של קונה הזכות באיגוד מקרקעין, אולם בסעיף 82 חסרה הוראה המסמיכה את המנהל לשום את מס הרכישה כאשר לא נמסרו ההצהרות; מוצע להשלים את החסר.

תיקון סעיף 91

23. בסעיף 91(א) לחוק העיקרי, במקום "שהוא עשוי להתחייב בו" יבוא "הריבית והקנס שהוא עשוי להתחייב בהם; תוקפה של הערבות עד למתן פסק־דין סופי; המנהל יקבע כללים לחישוב סכום הריבית המשוערת".

תיקון סעיף 94

24. בסעיף 94 לחוק העיקרי —

(1) בסעיף קטן (א), במקום "סעיפים 51 או 52" יבוא "סעיפים 5 (ב) (1), 51 או 52".

(2) בסעיף קטן (ב), בסופו יבוא " — לגבי התקופה שעד לעשיית שומה כאמור".

(3) בסופו יבוא:

"(ה) המועד לתשלום הריבית על פי סעיף קטן (א) הוא —

(1) לגבי ריבית שנצברה עד המועד שנקבע בסעיף 91 לתשלום המס — במועד לתשלום המס;

דברי הסבר

סעיף 23 סעיף 91 לחוק העיקרי קובע שמי שהשיג על שומת המנהל, חייב לשלם את המס השנוי במחלוקת ולתת ערבות בנקאית או ערבות אחרת שיקבע המנהל, להבטחת תשלום המס שהוא עשוי להתחייב בו.

בנוסח הקיים נקבע שהנישום חייב לשלם את המס השנוי במחלוקת ולתת ערבות להבטחת יתרת המס שהוא עשוי להתחייב בו; אולם לא נקבע עד מתי תוקפה של הערבות. קרה שלאחר שנישום הגיש השגה והיא נדחתה, הוא ערר לוועדת ערר וזכה בה. באותו רגע הוא ביקש אישור ממנהל מס שבח על תשלום המס המגיע ממנו, כדי להעביר את זכותו במקרקעין לרוכש, וזאת למרות ששלטונות המס ערערו על החלטת ועדת הערר לבית המשפט העליון — כלומר כאשר עדיין ישנו מס השנוי במחלוקת.

בבג"צ 114/83, גד, חברה לבנין, קבע בית המשפט שמספיקה ערבות אישית של הנישום וגם היא רק לגבי סכום של שליש מהחוב השנוי במחלוקת; החלטה זו התבססה על העובדה שלא נקבע בחוק עד מתי יחול תוקפה של הערבות הבנקאית. ברור שמקרה כזה יכול להביא לידי כך שאם שלטונות המס יזכו בערעור בבית המשפט העליון, לא יהיה להם ממה לגבות את המס שהנישום יתחייב בו — משום שהנכס כבר הועבר לרוכש וייתכן שלמוכר אין נכסים אחרים.

על כן מוצע לקבוע שהערבות תתיחס גם לסכומי ריבית וקנסות שהנישום חייב בהם וכן לקבוע במפורש שתוקפה של הערבות הבנקאית או הערבות האחרת יהיה עד לתשלום החוב הכולל כפי שנקבע בפסק דין סופי.

סעיף 24 א. בסעיף 94 לחוק העיקרי, סעיף קטן (ב) קובע שחובת תשלום הריבית לא תחול אם ההפרש שבין המס שנקבע בשומה זמנית או סופית, לסכום המס ששולם על פי שומה עצמית אינו עולה על 10%. מוצע לצמצם את תחולתה של ההוראה רק לגבי התקופה שעד לעשייתה של שומה.

הפטור מחובת תשלום הריבית לגבי מי שעשה שומה עצמית סבירה (שאיננה נמוכה ביותר מ־10% מסכום המס) ושילם מיד את המס על פי שומתו, נועד לעודד נישומים לעשות שומה עצמית ולשלם מיד את המס. אולם אין הצדקה לכך שסכום זה לא ישולם מיד לאחר שנעשתה שומה ונקבע שהיה הפרש בסכום המס, גם אם הוא נמוך מ־10%. אם לא שולם מיד לאחר שנשלחה הודעת השומה — יש לחייב את הנישום בריבית החל מהמועד לתשלום ההפרש — שהוא 14 ימים מיום שנמסרה השומה לחייב במס.

ב. בסעיף נקבעה חובת תשלום ריבית בשל פיגור בתשלום המס, אולם לא נקבע המועד לתשלומה. בהעדר מועד הקבוע בחוק, לתשלום ריבית, יש ספק אם ניתן להפעיל את חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א—1980, ולהטיל קנס בשל אי תשלום הפרשי ההצמדה והריבית במועד; על כן מוצע לקבוע במפורש את המועדים לתשלום הריבית בשל פיגור בתשלום סכומי מס, כך: לגבי מס שלא שולם עם הגשת ההצהרה יהיה מועד תשלום הריבית — המועד לתשלום המס; לגבי הפרשי מס המתחייבים על פי שומה — יהיה זה המועד שנקבע לתשלום הפרשי המס; ואילו לגבי ריבית שנצברה בשל פיגור בתשלום לאחר המועד האמור יהיו מועדי תשלום הריבית לגבי כל תקופת פיגור של 14 ימים — בתום שבועיים שלאחר אותם 14 ימי פיגור.

(2) לגבי ריבית שנצברה לאחר המועד האמור בפסקה (1) — לגבי כל ארבעה עשר ימים של פיגור — בתום ארבעה עשר ימים מהיום האחרון של תקופת הפיגור."

25. חוק זה יחול לגבי מכירות ופעולות באיגוד שנעשו החל ביום פרסומו. תחולה

מתפרסמת בזה הצעת חוק מטעם הועדה לעניני ביקורת המדינה של הכנסת:

חוק מבקר המדינה (תיקון מס' 12), התשמ"ד—1983

1. בחוק מבקר המדינה, התשי"ח—1958 [נוסח משולב][1], בסוף סעיף 18(א) יבוא "הזמן בין כנסי הכנסת לא יבוא במנין התקופות לפי סעיף קטן זה". תיקון סעיף 18

דברי הסבר

סעיף 18(א) שמוצע לתקן בו, מורה לאמור:

"(א) הונח הדין וחשבון על שולחן הכנסת, תדון בו הועדה ותגיש לכנסת, תוך שלושה חדשים וחצי, את סיכומיה והצעותיה לאישור, אך רשאית הועדה להגיש את סיכומיה והצעותיה בשני חלקים, הראשון תוך התקופה האמורה והשני תוך ארבעה חדשים וחצי נוספים."

מוצע להוציא את תקופות פגרת הכנסת ממנין החדשים הקצוב לועדה לעניני ביקורת המדינה לצורך הנחת סיכומיה והצעותיה על שולחן הכנסת.

1 ס"ח התשי"ח, עמ' 92; התשמ"א, עמ' 280.

המחיר 24 שקלים
ISSN 0334 — 3030
נדפס בדפוס הממשלה, ירושלים